



Paraísos fiscais, planejamento tributário agressivo e novos mecanismos de tributação

Autora: Luciana Bauer

Juíza Federal

publicado em 30.06.2015

 [\[enviar este artigo\]](#)

 [\[imprimir\]](#)

Este trabalho nasceu de uma leitura pouco provável, qual seja, um estudo sobre História Medieval, mais precisamente a obra de Jacques Le Goff, que, morto recentemente, teve toda sua bibliografia reeditada no Brasil, para deleite dos seus seguidores. Em uma passagem do livro **A Idade Média e o dinheiro**, eis que surge uma menção à prática arcaica da evasão de tributos, tão atemporal que não resisti em começar minhas reflexões por ela:

“Da circulação e do uso do dinheiro dependia em boa parte a estrutura da sociedade urbana. É principalmente nesse quadro que aparece – assim a viam os olhos dos homens do século XIII – a desigualdade social das cidades. E assim a fortuna monetária assume um lugar sempre maior na importância de que dispunham os poderosos. O século XIII foi o século do patriciado, conjunto de famílias superiores às outras e dispondo de uma grande parte do poder. Os patrícios tornaram-se cada vez mais ricos, de uma riqueza cujas três principais fontes eram: primeiro, uma riqueza tradicional, consistindo na posse de terras fora da cidade e de casas no interior; a segunda originava-se, no caso dos principais dentre deles, do comércio; mas uma terceira fonte vinha de seus privilégios e de suas práticas fiscais. Os burgueses ricos conseguiam escapar ao pagamento das ajudas, isto é, dos impostos indiretos. Calculou-se que em Amiens os 670 habitantes mais abastados, representantes de um quarta parte da população, não pagavam mais do que uma oitava parte da ajuda sobre vinho. (...) Muitos conflitos nascem nas boas cidades tendo como causa comum a talha, pois acontece frequentemente que os ricos que dirigem os negócios da cidade declaram menos do que deveriam em relação a eles próprios e a seus parentes e isentam (desse imposto) os demais homens ricos como meio de isentar a si próprios e, assim, todas as despesas recaem sobre as comunidades dos pobres. Foi possível dizer que as finanças foram o calcanhar de Aquiles das comunidades urbanas. Os burgueses, dirigentes das cidades, que eram quase sempre comerciantes e administradores das finanças, tinham aprendido nesse século XIII, que é também o século do progresso do número e do cálculo, a contar bem. E também a enriquecer bem, beneficiando-se da circulação monetária e promovendo-a.” (*in* LE GOLF, Jacques. **A Idade Média e o dinheiro**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014. p 58-59)

Em linhas gerais, esse ilustre historiador, ao retratar a Idade Média e como dela nasceu o capitalismo e o capital como hoje os conhecemos, já relatava que, na Veneza e na Florença do século XIII, era difícil que grandes e ricos mercadores pagassem o que o geral do povo pagava, e tal ocorria em vários lugares que já indicavam um incipiente comércio e manufatura urbanos (como no caso de Amiens que citei acima). Essa

forma de “sonegação” já se constituía em boa parte da parcela de riqueza que ia se acumulando. Iniciada com terras e comércio, a falta de igualdade no pagamento do tributo iria acrescentar uma terceira forma de agregar capital: não pagar tributos.

Pois bem, passados séculos, a Comissão Europeia redige um comunicado à imprensa, datado de 6 de dezembro de 2012, com o seguinte teor:

“Todos os anos, na UE, perdem-se cerca de um bilião de euros devido à fraude e à evasão fiscais. Trata-se não só de uma perda escandalosa de receitas indispensáveis como também de uma ameaça para a justiça fiscal. Os Estados-membros têm de reforçar as medidas nacionais de luta contra a evasão fiscal, mas as soluções exclusivamente unilaterais não bastam. Em um mercado único, em uma economia globalizada, as disparidades e as lacunas nacionais tornam-se brinquedos nas mãos dos que procuram escapar à tributação. Uma posição forte e coerente da UE contra os evasores fiscais e aqueles que os apoiam é, pois, essencial, declarou Algirdas Šemeta, comissário responsável pela fiscalidade.

Nesse sentido, a Comissão apresentou hoje um plano de ação para uma resposta mais eficaz da UE contra a fraude e a evasão fiscais. Esse plano prevê um conjunto abrangente de medidas, a aplicar imediatamente e no futuro, destinadas a ajudar os Estados-membros a protegerem as suas matérias coletáveis e a recuperarem milhares de milhões de euros que lhes são legitimamente devidos.

Como primeira iniciativa imediata, a Comissão também adotou hoje duas recomendações para encorajar os Estados-membros a tomarem medidas rápidas e coordenadas para fazerem face a problemas específicos e urgentes.

A primeira recomendação prevê uma posição firme da UE em relação aos paraísos fiscais, que vai além das medidas internacionais em vigor. Por meio da utilização de critérios comuns, os Estados-membros são encorajados a identificar os paraísos fiscais e a incluí-los em listas negras nacionais. São igualmente estabelecidas medidas específicas para convencer esses países não pertencentes à UE a aplicarem as normas da UE em matéria de governação.

A segunda recomendação diz respeito ao planeamento fiscal agressivo. Propõe várias formas de responder às especificidades e às lacunas jurídicas que são exploradas por determinadas empresas para evitar pagar a sua justa contribuição. Os Estados-membros são incentivados a reforçar as suas convenções em matéria de dupla tributação a fim de evitar que elas resultem em uma ausência total de tributação. Deveriam também adotar, em matéria de antiabuso, uma regra geral comum, que lhes permitisse, por um lado, ignorar qualquer montagem artificial desenvolvida para efeitos de evasão fiscal e, por outro, tributar os rendimentos em causa com base na substância económica real.

De entre as iniciativas previstas no plano de ação lançado hoje, são de referir um código do contribuinte, um número de identificação fiscal da UE, a revisão das disposições antiabuso nas principais diretivas da UE e diretrizes comuns em matéria de rastreabilidade dos fluxos financeiros.

A fim de melhorar mais os trabalhos desenvolvidos no âmbito da UE sobre concorrência fiscal prejudicial, os Estados-membros são convidados a relançar os trabalhos sobre o código de conduta da UE no domínio da fiscalidade das empresas. Se não forem acordadas e implementadas, atempadamente e de forma eficaz, soluções para eliminar determinadas disparidades, a Comissão apresentará, se for caso disso, propostas de medidas legislativas. Recomenda-se ainda que o âmbito de aplicação do código de conduta seja alargado a fim de incluir regimes fiscais especiais destinados a possuidores de elevados rendimentos ou património.

O presente plano de ação constituirá uma importante contribuição da UE para o debate internacional sobre fraude e evasão fiscais, em especial no âmbito da OCDE e do G20. Reforçará, assim, a posição da UE na procura de normas mais avançadas em matéria de boa governação fiscal em nível mundial.

Próximas etapas

A fim de assegurar o desenvolvimento do plano de ação hoje apresentado, a Comissão criará novas ferramentas de acompanhamento e painéis de avaliação destinados a manter a dinâmica da luta contra a fraude e a evasão fiscais. Uma nova plataforma para a boa governação fiscal acompanhará a aplicação destas recomendações pelos Estados-membros e elaborará um relatório sobre a matéria.

O plano de ação e as recomendações serão agora apresentados ao Conselho de Ministros das Finanças da UE e ao Parlamento Europeu.

Antecedentes

Aquando do Conselho Europeu de março de 2012, os Estados-membros convidaram a Comissão 'a definir rapidamente meios concretos para melhorar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, incluindo em relação a países terceiros'.

Como primeira resposta a esse pedido, a Comissão adotou, em junho, uma comunicação que identificou os desafios colocados pela fraude e pela evasão fiscais, bem como medidas concretas para as enfrentar (ver **IP/12/697**). Na sua comunicação, a Comissão anunciou igualmente que apresentaria um plano de ação antes do final do ano, bem como medidas específicas sobre a melhor forma de combater os paraísos fiscais e o planeamento fiscal agressivo. É o que a Comissão está hoje a fazer.

Para além da ação ao nível da UE, a Comissão salientou ainda a necessidade de os Estados-membros reforçarem o cumprimento das obrigações fiscais e a luta contra a evasão fiscal ao nível nacional. Foram dirigidas recomendações específicas nesse sentido a 10 Estados-membros, no âmbito do Semestre Europeu de 2012." (Retirado das notícias da página da Comunidade Européia. Disponível em: <<http://europa.eu>>)

Esse comunicado revela a preocupação da Europa com a grande sonegação e o envio de lucros para paraísos fiscais, que nem a sofisticação do fisco europeu consegue frear.

Não distante disso, neste mesmo ano de 2014, a OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico, órgão que reúne os países mais industrializados e coordena a legislação e os projetos deste G20 (30 países-membros), publicou sua exposição de motivos 2014 sobre o sugestivo título **Projet OCDC/G20 sur l'érosion de La base d'imposition ET Le transfert de bénéfices**, cujo objetivo é oferecer aos países soluções "completas e coerentes" para combater a prática da evasão fiscal. Isso porque, se, no capitalismo rudimentar, a elisão era simples prática para aumentar o capital, no capitalismo moderno, ela é a política mais eficaz com que grandes empresas se furtam à ação do fisco, tanto de forma legal quanto ilegalmente, ao passar por paraísos fiscais. Observe-se esta reportagem:

"Google, Cisco e Yahoo também fogem com muitos milhões aos impostos

O que têm em comum a Double Irish e a Dutch Sandwich?
Resposta: são duas empresas criadas pela Google com o objetivo de desviar dois mil milhões de dólares dos impostos dos EUA.

Além **da Apple**, também a Google terá recorrido à criação de empresas que atuam como veículos que encaminham lucros para *offshores*. A *Bloomberg* dá hoje a conhecer duas dessas empresas-veículos: uma chama-se Double Irish e outra Dutch Sandwich. Ambas foram criadas pela Google com o objetivo de escapar à malha fiscal norte-americana, com o envio de grandes montantes para as Bermudas.

Os nomes das duas empresas são elucidativos: a Double Irish foi criada na Irlanda; a Dutch Sandwich opera a partir da Holanda. Com essas duas empresas, a Google terá conseguido evitar o pagamento de dois mil milhões de dólares relativos a lucros referentes ao ano passado.

A Bloomberg relembra ainda outro caso paradigmático de crescimento dos lucros e de fuga ao fisco: nos últimos anos, a Cisco tem conseguido evitar o pagamento de impostos sobre metade dos seus lucros, por meio de uma pequena empresa criada nos Alpes suíços. O valor da alegada fuga ainda é desconhecido: sabe-se apenas que pode chegar a milhares de milhões de dólares.

A Yahoo é outro nome da lista dos contribuintes moralmente questionáveis: mais uma vez foi uma empresa criada na Holanda que terá ajudado o portal norte-americano a escapar aos impostos norte-americanos com centenas de milhões de dólares que acabaram por ir parar a paraísos geográficos e fiscais como as Ilhas Maurícias.

As estratégias agressivas de empresas como a Apple, a Google ou a Cisco podem estar na origem da fuga fiscal – mas, na verdade, são apenas parte do ‘problema’.

Nos EUA, o relatório apresentado ontem, que acusa a Apple de desviar 102 mil milhões de dólares dos impostos, apenas serviu para confirmar a existência de falhas na legislação que permitem, de forma mais ou menos lícita, evitar que uma grande multinacional cumpra os deveres fiscais.

Em nível global, o tema mantém-se na ordem do dia. Em alguns casos, os governos disputam mesmo a quem é devido o pagamento de impostos. A Google protagoniza, mais uma vez, um caso exemplar: desde novembro passado que a líder das pesquisas na *web* já foi inquirida duas vezes pelo parlamento britânico sobre uma alegada dívida fiscal de mil milhões de dólares que o governo francês também reclama.

Em Portugal, a mesma Google também já foi acusada de contornar a máquina fiscal: segundo o Expresso noticiou em novembro, a companhia de Mountain View terá pago apenas 57,7 mil euros de IRC em 2011 – um valor que contrasta com os mais de 40 milhões de euros que faturou no mesmo período. Mais uma vez, o recurso a paraísos fiscais é apontado como o método usado para a fuga fiscal.

No Reino Unido, Ed Miliband, o líder do Partido Trabalhista, atualmente na oposição, já fez saber que pretende reforçar o escrutínio às contas do rei das pesquisas na *web*: ‘Não acredito que seja a única pessoa que se sente desagradada com o facto de uma grande empresa como a Google (...) empregar milhares de pessoas na Grã-Bretanha, faturar milhares de milhões de libras na mesma Grã-Bretanha e apenas pagar uma fração desse valor em impostos’, comentou, em uma citação publicada pela Reuters.

Na origem de muitas dessas fugas fiscais está ainda a disparidade entre

políticas fiscais de vários países – que chegam a competir entre eles com impostos reduzidos para negócios que vêm do estrangeiro. Para julho, está prevista a publicação de um plano de ação da Organização para a Cooperação Económica e Desenvolvimento, que reúne países de vários pontos do mundo. Na Comissão Europeia, prevê-se que uma tomada de posição possa surgir a qualquer momento.

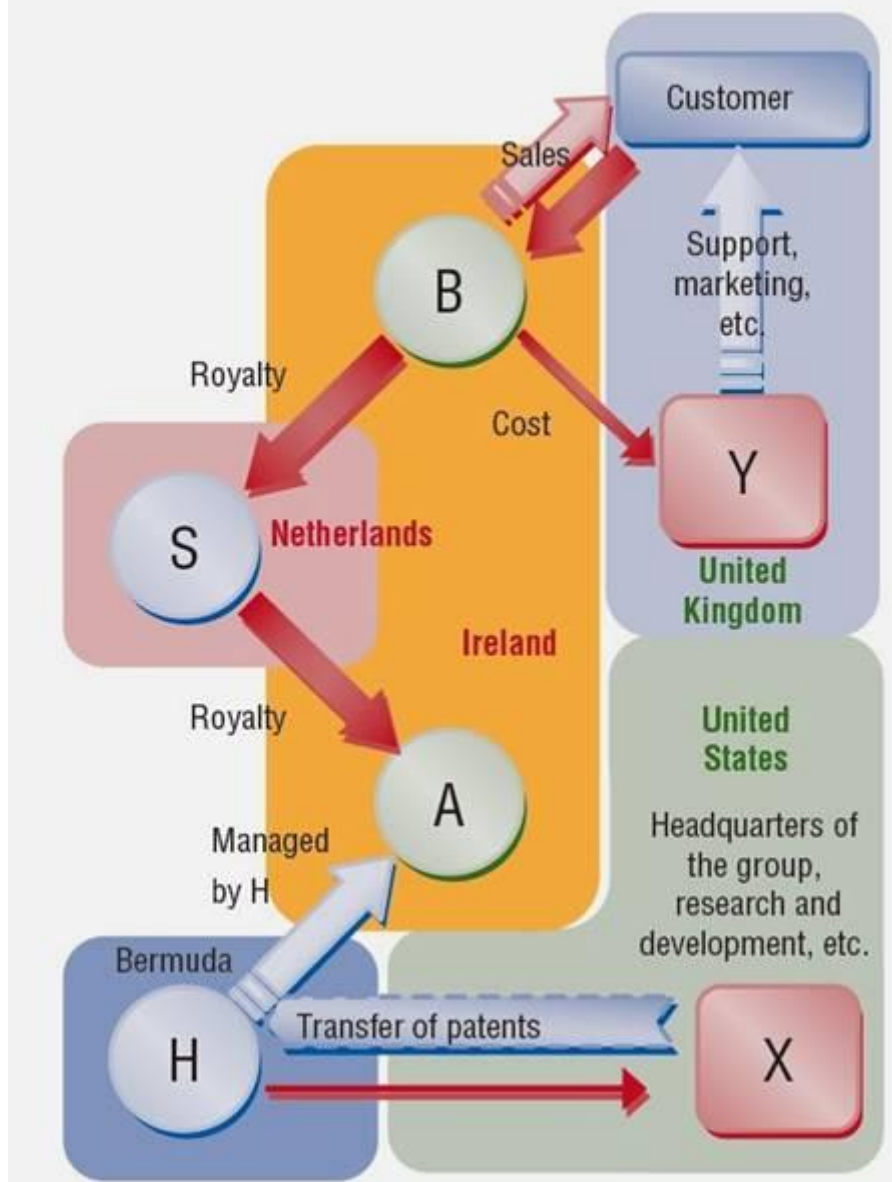
Será que os paraísos fiscais alguma vez vão acabar?” (Fonte: SÊNECA, Hugo. **Exame Informática**. Reportagem de 22.05.2013)

Grandes empresas – e faremos uma breve análise em cima do modelo de tributação que utiliza o Google, que possui operações (bilionárias) também no Brasil – utilizam-se de um sistema tão sofisticado de tributação, remetendo para tantos países seus lucros (muito deles paraísos fiscais, principalmente como destinatário final), que, em última análise, sequer recolhem 3% sobre o líquido de suas operações. Vou usar um esquema simples que encontrei no *site* do economista Timothy Taylor (<http://conversableeconomist.blogspot.com.br/2014/07/double-irish-dutch-sandwich.html>) para introduzir, em linha gerais, como o Google “se tributa”. O famoso duplo sanduíche holandês-irlandês:

“Duplo sanduíche irlandês-holandês

Quer um vislumbre de como as empresas podem transferir os seus lucros entre os países de uma forma que reduz as suas obrigações fiscais? Aqui está o temido ‘duplo sanduíche irlandês-holandês’, como descrito pelo Fundo Monetário Internacional no seu Fiscal Monitor de outubro de 2013. Este esquema mostra os fluxos de bens e serviços, pagamentos e propriedade intelectual. Uma explicação do FMI segue, com alguns dos meus próprios pensamentos.

Figure 5.1. Tricks of the Trade



O FMI escreve (notas de rodapé omitidas):

'Tantas empresas exploram esquemas de evasão complexos e tantos países oferecem dispositivos que os tornam possíveis que é injusto citar um só exemplo. No entanto, o 'duplo sanduíche irlandês-holandês', um esquema de evasão popularmente associado com a Google, é útil para dar um gostinho das complexidades práticas. Veja como ele funciona (Figura 5.1):

- A Empresa Multinacional X, com sede nos Estados Unidos, tem a oportunidade de lucrar (digamos) no Reino Unido com um produto que ela pode, na maior parte, entregar remotamente. Mas a taxa de imposto no Reino Unido é bastante elevada. Então...
- A empresa vende o produto diretamente da Irlanda, por meio da Empresa B, com uma empresa Y do Reino Unido prestando serviços aos clientes e sendo reembolsada com base nos seus custos por B. Isso deixa pouco lucro tributável no Reino Unido. Agora o problema da multinacional é tirar o lucro tributável da Irlanda e levá-lo para uma jurisdição de impostos ainda menores.

- Para isso, o primeiro passo é a transferência da patente da qual o valor do serviço é derivado para a Firma H (digamos) nas Bermudas, onde a alíquota é zero. Essa transferência de propriedade intelectual é feita em um estágio inicial de desenvolvimento, quando o seu valor é muito baixo (de modo que nenhum ganho tributável surja nos Estados Unidos).
- Dois problemas devem ser superados no sentido de transferir o dinheiro de B para H. Em primeiro lugar, os Estados Unidos poderiam usar suas regras de CFC [corporação estrangeira controlada] para taxar H imediatamente. [Nota: As regras de 'corporação estrangeira controlada' buscam reduzir a capacidade das empresas de mover lucros para outro país por meio de uma transação de papelada pura para o que é realmente a mesma empresa]. Para evitar isso, uma outra empresa, A, é criada na Irlanda, gerida pela H, e a sede 'checks the box' em A e B, para efeitos fiscais dos EUA. Isso significa que, se devidamente organizadas, os Estados Unidos vão tratar A e B como uma única empresa irlandesa, não sujeita às regras de CFC, enquanto a Irlanda irá tratar A como residente nas Bermudas, de modo que ela não vai pagar nenhum imposto corporativo. O problema seguinte é transferir o dinheiro de B para H, evitando o pagamento de impostos transfronteiriços retidos na fonte. Isso é corrigido com a criação de uma empresa de canalização S na Holanda: pagamentos de B para S e de S para A se beneficiam da ausência de retenção na fonte sobre os pagamentos sem pasta entre as empresas da UE, e os de A para H se beneficiam da ausência de retenção sob a lei doméstica holandesa. Esse arranjo inteligente combina vários dos truques do setor: vendas diretas, produção de contratos, compra de tratados, incompatibilidades híbridas e regras de preços de transferência.'

Alguns pensamentos rápidos de minha autoria aqui.

- 1) A descrição desse arranjo não é de um jornalista 'muckraking' nem de um grupo de lobby de esquerda. Quando se trata de saber o que acontece no mundo das finanças internacionais, o FMI é uma fonte popular e estabelecida.
- 2) Nos termos da legislação tributária dos EUA, esses lucros estariam sujeitos à lei fiscal dos EUA se e quando eles fossem repatriados para o país como dividendos aos acionistas. Como o FMI escreve (citações omitidas): 'Os Estados Unidos cobram o imposto quando o dinheiro é pago na forma de dividendos para a empresa principal, mas isso pode ser adiado simplesmente não pagando quaisquer dividendos. No momento, a estimativa é de que cerca de US\$ 2 trilhões sejam deixados no exterior por empresas norte-americanas'. Aqui está um *post* de cerca de um ano atrás sobre as razões pelas quais as empresas americanas acham útil manter ativos líquidos no exterior.
- 3) Há um jogo de gato e rato em curso na evasão fiscal das empresas, em que as agências fiscais do governo escrevem regulamentos, advogados corporativos bem-pagos fazem arranjos para pagar menos impostos dentro das regras, as agências fiscais do governo escrevem mais regulamentos, e assim por diante – em uma descida em espiral em cada vez maior complexidade e confusão. Tal como acontece com muitos jogos inúteis e destrutivos, a resposta é definir as regras para um jogo diferente. O Presidente Obama propôs uma reforma tributária corporativa, e outras propostas estão no ar. Quando os incentivos econômicos para deslocar os lucros são poderosos, os advogados de impostos corporativos encontram maneiras de fazer isso acontecer. Assim, um dos objetivos de tal reforma deve ser o de reduzir os incentivos subjacentes a esse tipo de deslocamento de lucros." (tradução minha do artigo original em inglês)(1)

Confuso, não? Mas é esse justamente o jogo das grandes corporações e do capitalismo especulativo e supranacional, que encontram na política de fuga aos tributos do Estado mais uma fonte rentável e lucrativa. Uma prática nada nova desde a Idade Média. Os ricos vão ter sempre maiores

chances de fugir a suas obrigações tributárias, cada vez com instrumentos jurídicos mais sofisticados. E a questão é justamente esta, a da justiça fiscal como pilar de sobrevivência do próprio Estado. Como permitir que grandes empresas e grandes investimentos/investidores se beneficiem de seu planejamento fiscal, deixando de arrecadar orçamentos gigantescos nos países em que operam, enquanto o cidadão comum, como o francês, passou a ser tributado em até 75% de sua renda em favor do Estado de Bem-Estar (reforma de 2012) e, em última análise, do bem comum?

A OCDE coopera com os Estados-membros, principalmente na elaboração de convenções e tratados de modelos de tributação e troca de informações tributárias entre Estados-membros no combate à prática de ilícitos tributários, principalmente no que se refere a hipóteses de bitributação, em que, por artimanhas das empresas multinacionais, nenhum Estado acaba recebendo os tributos. Ela classifica os países em baixa, média e alta tributação, elaborando também rol dos países considerados paraísos fiscais. Segundo a OCDE, identifica-se um paraíso fiscal pela: 1) baixíssima ou ineficiente tributação; 2) não cooperação na troca de informações fiscais e bancárias; 3) falta de transparência legal ou da autoridade tributária; 4) ausência de obrigação de uma atividade econômica substancial. Atualmente, a OCDE considera que o principal ponto para a qualificação de um país, na prática, como paraíso fiscal não se baseia tanto na baixa tributação, mas na falta de cooperação com informações aos demais. Por isso, a OCDE tem concentrado seus esforços na implementação de medidas eficazes para a troca de informações bancárias e fiscais.

No Brasil, o órgão responsável pela enumeração dos países considerados paraísos fiscais é a Receita Federal, que assim dispôs recentemente sobre o que é um paraíso fiscal:

“Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, que relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010. Alterada pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 25 de março de 2011. Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014. Art. 1º Para efeitos do disposto nesta instrução normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam a alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições:

I	-			Andorra;
II	-			Anguilla;
III	-	Antígua	e	Barbuda;
IV	-	Antilhas		Holandesas;
V	-	-		Aruba;
VI	-	Ilhas		Ascensão;
VII	-	Comunidade	das	Bahamas;
VIII	-	-		Bahrein;
IX	-	-		Barbados;
X	-	-		Belize;
XI	-	Ilhas		Bermudas;
XII	-	-		Brunei;
XIII	-	Campione		D'Italia;
XIV	-	Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);		
XV	-	Ilhas		Cayman;
XVI	-	-		Chipre;
XVII	-	-		Cingapura;
XVIII	-	Ilhas		Cook;

XIX	-	República	da	Costa	Rica;
XX		-			Djibouti;
XXI		-			Dominica;
XXII	-	Emirados	Árabes		Unidos;
XXIII		-			Gibraltar;
XXIV		-			Granada;
XXV	-		Hong		Kong;
XXVI		-			Kiribati;
XXVII		-			Lebuan;
XXVIII		-			Líbano;
XXIX		-			Libéria;
XXX		-			Liechtenstein;
XXXI		-			Macau;
XXXII	-	Ilha	da		Madeira;
XXXIII		-			Maldivas;
XXXIV	-	Ilha	de		Man;
XXXV	-		Ilhas		Marshall;
XXXVI	-		Ilhas		Maurício;
XXXVII		-			Mônaco;
XXXVIII	-		Ilhas		Montserrat;
XXXIX		-			Nauru;
XL	-		Ilha		Niue;
XLI	-		Ilha		Norfolk;
XLII		-			Panamá;
XLIII	-		Ilha		Pitcairn;
XLIV	-		Polinésia		Francesa;
XLV	-		Ilha		Queshm;
XLVI	-		Samoa		Americana;
XLVII	-		Samoa		Ocidental;
XLVIII		-	San		Marino;
XLIX	-	Ilhas	de	Santa	Helena;
L		-	Santa		Lúcia;
LI	-	Federação	de	São	Cristóvão e Nevis;
LII	-	Ilha	de	São	Pedro e Miguelão;
LIII	-	São	Vicente	e	Granadinas;
LIV		-			Seychelles;
LV	-		Ilhas		Solomon;
LVI	-	St.	Kitts	e	Nevis;
LVII		-			Suazilândia;
LVIII - Suíça; (Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 11, de 24 de junho de 2010) (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014) (Vide art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014)					
LIX	-		Sultanato	de	Omã;
LX		-			Tonga;
LXI	-		Tristão	da	Cunha;
LXII	-	Ilhas	Turks	e	Caicos;
LXIII		-			Vanuatu;
LXIV	-	Ilhas	Virgens		Americanas;
LXV	-	Ilhas	Virgens		Britânicas.
Art. 2º São regimes fiscais privilegiados:					
I - com referência à legislação de Luxemburgo, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de <i>holding company</i>;					
(Revogado pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 25 de março de 2011)					
II - com referência à legislação do Uruguai, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de 'Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)' até 31 de dezembro de 2010;					
III - com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de <i>holding company</i> que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010)					
IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime					

aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010) (Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 10, de 24 de junho de 2010)
V – com referência à legislação da Islândia, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company* (ITC);

~~VI – com referência à legislação da Hungria, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *offshore KFT*; (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014)~~

VII – com referência à legislação dos Estados Unidos da América, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Limited Liability Company* (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal;

VIII – com referência à legislação da Espanha, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros* (E.T.V.Es.);

IX – com referência à legislação de Malta, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company* (ITC) e de *International Holding Company* (IHC).

X – com referência à Suíça, os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company*, *domiciliary company*, *auxiliary company*, *mixed company* e *administrative company* cujo tratamento tributário resulte em incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal, assim como o regime aplicável a outras formas legais de constituição de pessoas jurídicas, mediante *rulings* emitidos por autoridades tributárias, que resulte em incidência de IRPJ, de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014) (Vide art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014)”

Esse é o rol atualizado do que o legislador brasileiro entende por e abarca no conceito de paraíso fiscal. Para muitos, uma lista exemplificativa; a meu ver, uma lista taxativa, uma vez que entender contrariamente atentaria à segurança jurídica.

Os efeitos jurídicos que caracterizam a remessa de somas de um contribuinte brasileiro para tais países são bem explicados pelo jurista Sérgio André Rocha:

“De acordo com a legislação tributária em vigor, a identificação de uma transação com um paraíso fiscal, ou seja, uma jurisdição com tributação favorecida, pode estar sujeita a uma ou mais das consequências listadas abaixo:

- Aumento da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os rendimentos ou ganhos de capital para 25% (artigo 8º da Lei 9.779/99 e artigo 47 da Lei 10.833/03).
- Desenquadramento da isenção para o ganho de capital decorrente da alienação de investimentos em bolsa de valores feitos por não residentes (artigo 7º da Lei 9.959/00).
- Desenquadramento da isenção para o ganho de capital decorrente de investimentos em Fundos de Investimentos em Participações, Fundos de Investimentos em Cotas de Fundos de Investimentos em Participações e Fundos de Investimentos em Empresas Emergentes feitos por não residentes (artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 11.312/06).
- Aplicação das regras de preços de transferência (artigo 24 da Lei 9.430/96).
- Inaplicabilidade do despacho aduaneiro denominado Linha Azul (artigo 4º, inciso II, da Instrução Normativa nº 476/04).
- Aplicação das regras de subcapitalização previstas no artigo 25 da Lei

12.249/10.

- Aplicação das regras de restrição de dedutibilidade de despesas previstas no artigo 26 da Lei 12.249/10.
- Aplicação das regras de transferência de residência fiscal previstas no artigo 27 da Lei 12.249/10.
- Tributação pelo IRRF, pelo PIS-Importação e pela Cofins-Importação das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços vinculados ao processo de avaliação da conformidade, metrologia, normalização, inspeção sanitária e fitossanitária, homologação, registros e outros procedimentos exigidos pelo país importador sobre os resguardos dos acordos sobre medidas sanitárias e fitossanitárias (SPS) e sobre barreiras técnicas ao comércio (TBT), ambos do âmbito da Organização Mundial do Comércio – OMC (artigo 18, parágrafo 2º, da Lei 12.249/10 e artigo 2º, parágrafo único, da Lei 10.865/04 – redação dada pelo artigo 19 da Lei 12.249/10).
- Desenquadramento da isenção do IRRF, concedida de 1º de janeiro de 2011 até 31 de dezembro de 2015, no caso de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no país, em viagem de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, desde que atendidos os requisitos do art. 26 da Lei 12.249/10.” (in **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. v. 14. São Paulo: Dialética, 2010. p. 355-357)

A legislação brasileira de tributação de lucros de empresas controladas ou coligadas no exterior, consubstanciada na Medida Provisória 627/13, convertida na Lei 12.973/14, teve por base a adequação das normas tributárias brasileiras ao julgado do STF na ADIn 2.588 e às orientações da OCDE. Nos termos da lei, os lucros auferidos por controladas no exterior serão tributados no Brasil, no mesmo exercício em que foram apurados. Vejamos o teor do julgado:

“ADIN 2588. EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (‘31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO’). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III, DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros.

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir ‘planejamento tributário’) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, seja devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248).

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada.

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em

países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. a inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam 'paraísos fiscais';

2.2. a aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ('paraísos fiscais', assim definidos em lei);

2.3. a inconstitucionalidade do art. 74, par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001."

As regras de direito tributário internacional citadas pelo STF nessa ADIn são regras de transparência chamadas *Controlled Foreign Company Rules* – *CFC Rules* ou simplesmente CFC, advindas de tratados internacionais, especialmente no âmbito da OCDE. O objetivo principal dessas *CFC Rules* é:

"(...) um conjunto de normas que visam evitar ou mitigar a alocação, o deslocamento, a movimentação ou a manutenção artificial ou abusiva de lucros em jurisdições de baixa pressão fiscal (paraísos fiscais ou países com baixa tributação), visando alcançar vantagem tributária. Para tanto, as *CFC Rules* impõem transparência fiscal à sociedade investida no exterior, tributando o lucro por ela apurado antes de sua efetiva distribuição ou disponibilização ao investidor residente. As *CFC Rules* podem ser calcadas em critérios objetivos ou subjetivos, ou em ambos. Os critérios objetivos buscam indicar quais localidades e quais rendas estão sujeitas às *CFC Rules*, enquanto os critérios subjetivos buscam identificar a intenção do investidor ao alocar recursos em determinada jurisdição. Pela própria finalidade das *CFC Rules*, o critério objetivo mais aceito como norteador diz respeito ao nível de tributação efetiva do país de residência da sociedade investida. Por esse critério busca-se delimitar quais jurisdições devem estar sujeitas às *CFC Rules*, de forma a alcançar somente as sociedades domiciliadas em jurisdição com baixa pressão fiscal (o que inclui os países que tributem a renda em nível inferior à tributação no país de residência do investidor) (...). A OCDE reconhece expressamente a aplicabilidade das legislações domésticas de CFC e sua harmonia com os tratados para evitar a dupla tributação da renda, tendo inclusive recomendado a sua adoção como instrumento de combate a práticas fiscais nocivas, tais como paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados. A OCDE recomenda a aplicação das *CFC Rules* tão somente como medida de combate à elisão fiscal, excluindo de seu alcance lucros que tenham sido submetidos a um nível de tributação comparável ao do país de residência do controlador. Isto é, a OCDE recomenda que as *CFC Rules* tenham como objetivo central o combate ao deslocamento de lucros visando exclusivamente a vantagens fiscais em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados. Outro critério objetivo usualmente combinado com a baixa pressão fiscal refere-se à qualificação da sociedade investida. Haja vista que as *CFC Rules* buscam evitar a alocação abusiva de recursos em jurisdições de baixa pressão fiscal, seu alcance é limitado às sociedades controladas, pois apenas nessas sociedades o investidor tem total ingerência sobre o destino dos lucros apurados pela investida. A HM Revenue & Customs do Reino Unido (HMRC), órgão equivalente à nossa Receita Federal, define como controlada, para fins de *CFC Rules*, a empresa que seja cumulativamente (i) residente fora do Reino Unido, (ii) controlada por pessoa domiciliada no Reino Unido e (iii) sujeita a baixo nível de tributação. A HMRC deixa claro que as *CFC Rules* são destinadas diretamente ao combate à elisão fiscal.

Arelado aos critérios objetivos de baixa pressão fiscal no país de residência e do controle, tem-se trazido à discussão o critério subjetivo atinente à intenção do controlador ao escolher o país em que estabelecerá sua controlada. Como já dito, as regras de CFC devem alcançar, em essência, apenas lucros desviados de forma abusiva para determinada jurisdição de baixa pressão fiscal, isto é, com o intuito específico de se obter vantagem fiscal (*tax purpose*).” (in JACOB, Mauro da Cruz; PETROCCHI, Rafael Capanema. As novas regras de tributação de lucros no exterior e a introdução dos conceitos de renda ativa e passiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 117, 2014. p. 81)

Em síntese, a legislação brasileira está preparada para coibir a elisão fiscal advinda da maioria dos casos de planejamento tributário agressivo. Mas, na hipótese de empresas como Google, que se utilizam de uma série de subterfúgios, domicílios fiscais e várias controladas e controladoras, somente a utilização do critério subjetivo, que seria identificado como a intenção de sonegar, de enviar lucros para os referidos paraísos fiscais, é que seria suficiente para uma sanção. E tal a lei não contempla com propriedade. Até lá, mesmo mecanismos de bitributação serão ineficientes, e até ajudarão a empresa que desse artifício se utiliza, pois há um lustro de legalidade em todas as suas transações, que acabam sem nenhuma tributação ao final, ou com uma tributação ínfima de 3% dos lucros ou até do faturamento.

Ficamos com os ensinamentos da Idade Média: a história mesma nos traz como é grande, hercúlea a tarefa de tributar os mais ricos, e, hoje, falamos dos extremamente mais ricos, pois a riqueza de muitos conglomerados atinge bilhões. Ficamos com o exemplo dos mercadores venezianos do século XIII, que, de tão poderosos, nunca arcavam com o justo para o financiamento de suas cidades. Será que os países conseguirão legislar a tempo de alcançar a sofisticação com que aumentam as fortunas neste século XXI, para quem tão bem se utiliza dos paraísos fiscais para destinar seus lucros?

Notas

1. Tentei obter dados da tributação do Google Brasil com a Receita Federal, mas todos os dados estão protegidos pelo sigilo. Utilizei portanto o esquema de tributação que ela usa no EUA e Reino Unido.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

BAUER, Luciana. Paraísos fiscais, planejamento tributário agressivo e novos mecanismos de tributação. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 66, jun. 2015. Disponível em: < http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao066/Luciana_Bauer.html > Acesso em: 28 jul. 2015.